

## ПЛАНУВАННЯ НА ОСНОВІ ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ

**Резюме.** У статті обґрунтовано можливість інтеграції збалансованої системи показників у систему планування, що дозволяє сформувати цілісний підхід до стратегічного управління підприємством.

**The summary.** The possibility of the integration of the Balanced Scorecard into the planning system has been analyzed in the article, which allows the formation of a complex approach to the strategic management of an enterprise.

**Ключові слова:** бюджетування, вартість підприємства, збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC), система планування, стратегія, стратегічне і оперативне планування.

Найкращий із можливих бюджетів –  
це збалансований бюджет.

**А. Сміт,**  
англійський економіст

**Постановка проблеми.** Трансформація української економіки потребує перегляду підходів щодо управління діяльністю підприємств. Як відомо, ефективне управління підприємством є можливим лише за умови виконання основних функцій менеджменту, першою з яких є планування. В умовах ринкової економіки для успішного функціонування підприємство повинно постійно аналізувати зовнішнє середовище і адаптуватися до його змін за допомогою формування гнучкої системи планування, що дозволяє своєчасно коригувати раніше встановлені показники. При цьому головне завдання планування полягає в розробці орієнтирів для подальшої діяльності шляхом виявлення можливих подій, чинників ризику, можливостей зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, а також потреб ринку та підприємства. Таким чином, сучасна система планування повинна бути комплексною, сприяти досягненню поставлених цілей, тобто бути цілеспрямованою.

**Аналіз останніх досліджень.** Аспекти планування перебували у колі дослідницьких зацікавлень таких учених, як В. Бабиц, Д. Богиня, О. Віханський, В. Геєць, В. Єфремов, І. Лукінов, Л. Мельник, В. Пономаренко, С. Попов, О. Тридід, Р. Фатхутдінов, З. Шершньова, Л. Шевчук, А. Яковлев та ін. У зарубіжній науковій літературі значну увагу цій проблематиці приділили Р. Акофф, І. Ансофф, Р. Бранденбург, Д. Хассі, П. Друкер, Г. Міцберг, Дж. Куїнн, Б. Карлоф, Д. Кліланд, Дж. Стейнер, Дж. Гелбарт та ін. Незважаючи на досягнення зарубіжних та вітчизняних учених, актуальними залишаються дослідження нових за методологічним рівнем підходів щодо процесу планування на підприємстві.

**Постановка завдання.** На підставі викладеного вище у статті ставимо завдання виробити підходи до організації планування на основі інтеграції із системою збалансованих оціночних показників та шляхи їх реалізації вітчизняними підприємствами з метою підвищення ефективності управління їх діяльністю.

Ідея використання збалансованої системи показників для покращення системи планування була сформульована авторами Balanced Scorecard: „Менеджери повинні використовувати свою збалансовану систему показників для здійснення інтегрованого процесу розробки стратегії і бюджетування” [1, с.189]. Проте, у літературі, що з'явилася останнім часом щодо проблеми збалансованої системи показників, аспект застосування цієї концепції для поліпшення системи планування залишається недослідженим. Більшість публікацій зводять суть концепції збалансованої системи показників до системи вимірювання результативності (Performance Measurement) і описують питання вибору й подання можливих показників, їх використання для узгодження цілей та оцінки досягнутих результатів [3-5]. Однак, питанням зв'язку збалансованої системи показників із системою планування і бюджетування слід приділяти більше уваги.

**Основні результати дослідження.** Ключовою вимогою до системи планування є наявність зв'язку між оперативним і стратегічним плануванням. Якщо стратегія та оперативні плани не узгоджуються один з одним (а це трапляється часто), то розроблена стратегія ніколи не стане реальністю [2, с. 304].

Практика стратегічного планування зарубіжних країн показує, що найчастіше стратегія не підтримується бюджетуванням. Так, ще недавно характерною для більшості підприємств вона була такою:

- складання бюджету і контроль за його виконанням ізольовані від стратегічного планування;
- мотивація менеджерів заснована на тактичних, бюджетних показниках, а не на стратегічних;
- бюджет є основним засобом контролю. У зв'язку з цим увага керівництва фокусується на короткотермінових цілях.

Отже, розрив між стратегічними і оперативними планами залишаються актуальною проблемою. Основна причина полягає у відсутності дієвої системи комунікації стратегії співробітникам підприємства і недосконалому процесі зв'язку стратегії і оперативного планування. Цей розрив покликана усунути збалансована система показників.

Варто зазначити, що спонукає організації використовувати принципи збалансованої системи показників у своєму стратегічному плануванні та управлінні. Насамперед Balanced Scorecard забезпечує цілеспрямований моніторинг діяльності підприємства, дозволяє спрогнозувати і попередити появу проблем, органічно поєднує рівні стратегічного й оперативного управління, охоплює зв'язки між минулими і майбутніми результатами, а також між внутрішніми й зовнішніми аспектами діяльності підприємства. BSC дозволяє усунути розрив між розробкою стратегії та її практичною реалізацією, оцінити саму стратегію і окремі процеси діяльності, оперативно реагувати на зміну зовнішніх умов.

Ця система передбачає залучення до процесу стратегічного управління усіх співробітників за допомогою зрозумілих термінів і показників. Більше того, система передбачає мотивацію співробітників і поєднання їх інтересів з інтересами підприємства, що є більш ефективним, ніж адміністративний контроль. Вона сприяє підвищенню імовірності реалізації наміченої стратегії і адекватній оцінці потенціалу вартості підприємства.

Перевага збалансованої системи оціночних показників полягає ще й у тому, що традиційні фінансові показники доповнюються нефінансовими, які суттєво впливають на успіх підприємства. Крім того, Balanced Scorecard дозволяє визначити бізнес-процеси. Виявлення неефективних процесів дозволяє приймати обґрунтоване рішення: іноді повна відмова від неефективного процесу є більш корисною, ніж його реорганізація.

Часто використовуються такі цілі і показники, як конкурентна позиція підприємства і його характеристики, лояльність клієнтів, якість дистриб'юторської сітки і бізнес-процесів, рівень інновацій, кваліфікація персоналу. Це важливі показники, які раніше не знаходили відображення в управлінському обліку, бізнес-плануванні чи оцінці вартості підприємства.

Виникає питання про те, якою мірою збалансована система показників замінює традиційні засоби планування, управлінського обліку чи фінансового аналізу. З появою Balanced Scorecard традиційні методи і підходи не відхиляються: їх роль у системі управління збагачується новими можливостями. Деякі з них органічно „вбудовуються” в BSC, наприклад традиційні показники фінансового стану або операційного аналізу відіграють роль ключових показників ефективності. Інші управлінські методики є взаємодоповнюючими стосовно збалансованої системи показників, зокрема, методи бюджетування використовуються для планування реальних дій, необхідних для реалізації стратегії, сформульованої за допомогою Balanced Scorecard.

Складність упровадження збалансованої системи показників полягає в нестачі інформації для окремих ключових параметрів. Якісні показники важко вимірюються, процес їх моніторингу є досить складним. Однак, незважаючи на складність реалізації методології Balanced Scorecard, більшість зарубіжних компаній будують модель управління саме на її основі.

Інтеграція збалансованої системи показників у систему планування припускає розгляд кількох аспектів. По-перше, цільові значення системи показників, які, як правило, на першому етапі не піддаються детальному опрацюванню у подальшому процесі планування повинні бути детально розписані і обґрунтовані. По-друге, слід запланувати ресурси для реалізації заходів, необхідних для досягнення стратегічних цілей. На оперативному рівні це означає визначення бюджетів і основних контрольних дат, а також розстановку пріоритетів у реалізації окремих

заходів і проектів та взаємозв'язки між ними. На основі конкретизації цільових значень показників і заходів у процесі планування формується чітка програма реалізації стратегії.

Стратегічне планування визначає принциповий напрям розвитку підприємства на багато років. При цьому активно обговорюються такі поняття, як філософія організації, її місія й бачення. При цьому процес визначення стратегічних основ є необхідним етапом, передуючим розробці збалансованої системи показників.

На тих підприємствах, де система стратегічного планування є розвинутою, інтеграція збалансованої системи показників спричинює уточнення і фокусування у формулюванні стратегії, а також реалізацію стратегії з активнішим та більш інтенсивним залученням нижчих ієрархічних рівнів. Підприємства без чіткого стратегічного планування інтеграції збалансованої системи показників змусить переглянути основи стратегічного планування та здійснювати його з орієнтацією на відповідні перспективи BSC.

Для підтримки вибору стратегії та оцінки принципових стратегічних альтернатив існують інструменти, що виправдали себе, – SWOT-аналіз, системи раннього попередження, техніка портфельного аналізу, різних сценаріїв або аналіз із орієнтацією на вартість. Якщо основоположні стратегічні напрями „прориву” не були визначені до розробки збалансованої системи показників, то цей недолік стає помітним найпізніше під час спроби сформулювати стратегічні цілі, оскільки виявляються різні точки зору учасників. У таких ситуаціях необхідні зусилля щодо з'ясування стратегії. В іншому випадку процес розробки BSC буде приречений на неефективність: або виникають загальні малозмістовні компроміси (отже, і малодійова BSC), або надалі взагалі відмовляються від цієї системи.

На основі аналізу фактичної ситуації, критичної оцінки фінансових цілей і значущих чинників можна виявити „стратегічний розрив” та визначити заходи, необхідні для його усунення. Це завдання стратегічного планування, у ході якого необхідно визначити вклад конкретного заходу для досягнення мети та необхідний обсяг ресурсів для його реалізації.

Аналіз може включати моделювання, яке допомагає зрозуміти значення окремих заходів для досягнення стратегічних цілей. Стратегічні заходи, що не дозволяють досягти конкурентних переваг або вносять незначний вклад до формування відмінностей підприємства від конкурентів, елімінуються на цьому етапі. В ході такого селекційного процесу визначаються заходи для усунення „стратегічного розриву” та значущі для досягнення довготермінових цілей.

Подання результатів процесу стратегічного планування за допомогою збалансованої системи показників сприяє досягненню більшої прозорості стратегії на всіх рівнях організаційної ієрархії.

Збалансована система показників як віддзеркалення стратегії утворює надійний вихідний етап для ефективного оперативного планування. Фінансові і не фінансові показники зі збалансованої системи показників безпосередньо надходять (зверху вниз) у систему оперативного планування або бюджетування. Крім того, до системи оперативного планування включають розроблені в ході стратегічного планування проекти. Перед остаточним розподілом ресурсів і визначенням бюджетів слід ще раз перевірити встановлені основні „віхи” (контрольні дати), певні пріоритети і залежності між окремими заходами. Розподіл ресурсів здійснюється на основі визначеного в ході стратегічного планування ступеня терміновості. Пріоритети визначаються не побажаннями і потребами окремих підрозділів, а змістом певної стратегії.

За відсутності BSC процес складання бюджету, на нашу думку, вихолощується. Це виражається у його максимальному спрощенні з використанням в якості основного методу планування „від досягнутого” і відмовою від сценарного підходу. У бюджеті просто зникає база, яку формує фінансово-економічна модель діяльності підприємства, що використовує показники стратегії. Результати аналізу залишаються суто кількісними, без можливості дати оцінку ступеня відповідності реально досягнутого раніше задуманому. Погіршується або стає неможливим зворотний зв'язок, оскільки більшість бюджетних показників стають відомими тільки „посмертно”, а контроль припускає можливість втручання у „хід справи”.

Збалансована система показників пропонує такі можливості щодо вирішення проблеми зв'язку стратегії і оперативного планування.

*Прозорість цілей.* Зрозуміло, монетарні й немонетарні стратегічні цілі можуть бути включені в процес оперативного планування і без BSC. Проте, така інтеграція приречена на

невдачу, якщо стратегічні документи нечітко структуровані, а ключові аспекти, що впливають на бюджетування, недостатньо висвітлені. Збалансована система показників є коротким, зрозумілим і придатним до швидкої реалізації варіантом стратегічного планування. BSC пояснює, на які ключові аспекти слід звертати увагу в процесі бюджетування (із погляду розробленої стратегії). Ця система є більш наочною порівняно з об'ємними стратегічними документами, що містять просторовий аналіз конкурентного середовища, опис стратегічних передумов і систему стратегічних цілей.

Прозорість означає визначення середньо- і довготермінових значень для немонетарних цілей. У рамках оперативного планування зазвичай визначаються короткотермінові значення монетарних показників, тоді як коротко- і середньотермінові значення якісних цілей (наприклад, підвищення задоволеності клієнта або скорочення часу обробки замовлення) опрацьовуються далеко не завжди. Типовим для збалансованої системи показників є визначення коротко- і середньотермінових значень невартісних показників. Саме тому BSC можна розглядати як доповнення до класичної системи оперативного планування. Короткотермінове монетарне планування не втрачає свого значення, проте збалансований розгляд інших перспектив – крім фінансової – означає необхідність включення у систему планування коротко- і середньотермінових невартісних цілей. Ці цілі включаються до системи бюджетування. Існує ще один взаємозв'язок між збалансованою системою показників і оперативним плануванням: цільові показники, які послідовно орієнтуються на сформульовану в BSC стратегію, як правило, вимогливіші і складніші, ніж ті, що виводяться, – як це часто буває в практиці підприємств – із даних минулих періодів.

*Загальні показники BSC і бюджету.* Форми взаємозв'язку показників BSC і бюджету можуть бути зведені до трьох типів:

1) показники, які передаються безпосередньо з BSC до бюджету (наприклад, виручка від реалізації);

2) показники, які виявляють чинники діяльності, що впливають на відповідні бюджети (наприклад, норми витрачання матеріалу, частка браку в загальному обсязі продукції, норми запасу сировини і матеріалів та інші чинники, що визначають рівень виробничої собівартості);

3) третя форма зв'язку між показниками BSC і бюджету виникає у тих випадках, коли стратегічні заходи розкладаються на оперативні завдання і тим самим формують відповідні бюджети. В ході зіставлення й ув'язки BSC і бюджету значно легше виділити не тільки формуючі і результируючі показники (це добре простежується у фінансово-бюджетній моделі), а й ключові показники (що найбільш суттєво впливають на досягнення фінансової цілі), а також нормативні. Наявність нормативів підсилює контроль за діяльністю підприємства.

*Розподіл ресурсів, відповідний стратегії.* Логіка збалансованої системи показників дозволяє показати відмінність між стратегічними цілями і цілями оперативної діяльності. При складанні збалансованої системи показників розглядаються ті з небагатьох критичних з погляду успіху організації цілей, від яких залежить реалізація стратегії. Ці цілі включаються в BSC. Необхідні для досягнення цілей стратегічні заходи, які включаються в BSC, є результатом „фільтрації” великої кількості ідей та ініціатив. Оскільки ці заходи мають критичне значення з погляду реалізації стратегії, їм віддається пріоритет перед іншими. На їх реалізацію витрачаються обмежені ресурси і саме їм приділяється основна увага менеджменту. Бюджети, виділені для стратегічно значущих заходів, відрізняються від „рутинних” бюджетів, призначених для здійснення поточної діяльності. Тим самим реалізується стратегічне фокусування оперативного планування і бюджетування.

Відмінність між рутинною діяльністю і стратегічними заходами має велике значення. Не слід забувати, що підтримка на нормальному рівні поточної діяльності – відповіді за запити клієнтів, складання пропозицій клієнтам, виконання виробничих замовлень і т.ін. – вимагає значних ресурсів. Р. Каплан і Д. Нортон вважають, що підприємства приблизно 90% свого сукупного бюджету витрачають на поточні процеси операційної діяльності і лише 10% – на реалізацію стратегічних проектів [2, с.205]. Для максимально ефективного використання цих обмежених ресурсів здійснюється розстановка пріоритетів у витрачанні коштів.

Якщо цілі не включаються у збалансовану систему показників, то це означає, що вони не знаходяться у центрі уваги менеджменту й істотної зміни status quo за ними не потрібно. Те ж стосується цілей, згаданих у збалансованій системі показників, проте для них не розроблені

суттєві заходи або цільові значення яких не припускають будь-яких значних коливань. Такий підхід означає, що, хоч цим цілям надається стратегічне значення, їх status quo є задовільним і жодних значних змін за цим аспектом не вимагається. Ця інформація є важливою для відповідної стратегії оперативного планування: оскільки суттєвих змін не вимагається, то ці аспекти можуть плануватися на основі звичної структури процесів підприємства. Такий підхід дозволяє також відповідним чином розподіляти дефіцитні ресурси. Тим самим BSC сприяє відповідному розробленій стратегії розподілу ресурсів на кілька періодів.

*Удосконалення контролінгу заходів.* Стратегічні заходи як частина збалансованої системи показників зв'язують стратегічне планування із щорічним процесом бюджетування. Їм надається пріоритет, оскільки від їх реалізації залежить досягнення поставлених стратегічних цілей і успіх реалізації стратегії.

У наскрізному процесі побудови збалансованої системи показників ці заходи заплановані з вказівкою цілей за якістю, часом, ресурсами (витратами), а також розподілені за підперіодами планового періоду, тим самим перетворені в бюджети. Ці стратегічні заходи є тільки частиною – зазвичай незначною – сукупного бюджету. Дуже важливо визначити пріоритети в реалізації цих заходів і, відповідно, розподілити увагу менеджменту і наявні ресурси.

Якщо заходи, заплановані для досягнення стратегічних цілей BSC, реалізуються згідно з наміченим планом і їх реалізації достатньо для досягнення стратегічних цілей, то контролінгу цих заходів на підприємстві надається пріоритетне значення. Оскільки типовими заходами подібного типу є проекти (наприклад, впровадження нового програмного продукту, перехід на систему управління ключовими клієнтами), то виникає необхідність у хорошій системі проект-контролінгу лідерських здібностей учасників проекту.

*Резерви підприємства.* Для досягнення цілей постає питання про виявлення резервів підприємства. Усунення різного типу втрат і нераціональних витрат – це один шлях; інший – усунення розриву між досягнутим і можливим рівнем використання ресурсів. Сукупний резерв визначається як різниця між виробничим потенціалом і досягнутим рівнем випуску продукції чи застосованої технології або якості роботи. Іноді резерви шукають для того, щоб „пустити їх в справу” і перетворити на мету. Наприклад, якщо підприємство має у своєму розпорядженні кваліфікований персонал, який для певної галузі є дефіцитним, це провокує менеджмент підприємства поставити за мету посилення конкурентних переваг. В окремих ситуаціях цей підхід є виправданим, проте загалом так трактувати його не можна, оскільки фінансова мета вже повинна бути визначена в рамках BSC. Резерви ж виявляються для встановлення і/або уточнення кількісного значення мети. Для цього потрібен бюджет.

Основна ознака класифікації виробничих резервів – за джерелами ефективності виробництва, які зводяться до трьох простих моментів процесу праці: жива праця, предмет праці і засоби праці. Іншими словами – персонал, сировина і матеріали, устаткування. Як резерв управління для низки підприємств доречно виділити також інформацію. Зазначимо і той факт, що якщо при соціалізмі обмежуючими чинниками були засоби праці, то на сьогодні набагато частіше таким вважаються персонал і управління. Саме тому глибинною, „нижньою” перспективою BSC стали „персонал та інфраструктура”.

Явні види резервів і бюджетні інструменти управління ними є видимими у таких випадках:

- • якщо це високотехнологічне або унікальне устаткування або устаткування для випуску унікальної (особливо затребуваної, модної або дефіцитної) продукції, то кількісні показники його використання пройдуть через бюджет виробництва певних видів продукції, бюджет собівартості, бюджет інвестицій і в результаті можуть бути інтерпретовані у ході аналізу віддачі на вкладений капітал;
- • якщо головним ресурсом підприємства є кваліфікований персонал, то принципового значення набувають бюджет робочого часу, бюджет витрат на персонал (як варіант – на оплату праці), а оцінка ефективності витрат цієї групи здійснюється у процесі аналізу коефіцієнта випередження продуктивності праці порівняно із заробітною платою, зарплатовіддачею тощо;
- • якщо найбільш цінний ресурс підприємства – доступ до джерел дешевої або дефіцитної сировини, то особлива увага приділяється бюджету витрачання матеріалів у натуральних одиницях, бюджету собівартості в частині витрачання матеріалів й аналізу

матеріаломісткості продукції.

Використовуючи інші критерії пошуку (стадії виробничого циклу, функціональні галузі тощо), перелік резервів можна істотно продовжити. Останнім за згадкою, проте не за значенням, є критерій локалізації резервів та їх джерел. Розрізняють внутрішні (головні) і зовнішні резерви. Зовнішні резерви – зростання цін на продукцію або сприятлива динаміка валютного курсу – бувають вельми суттєвими, але, на жаль, ненадійними. Зовсім по-іншому це явище трактується тоді, якщо значна частина резервів носить внутрішній характер. При цьому бюджет, який дозволяє виділити резерви підприємства не загалом, а за окремими центрами фінансової відповідальності, є неоціненим. Саме він додає і пошуку, і подальшій актуалізації резервів абсолютно чіткої спрямованості.

У разі необхідності до створення резерву залучають інвестиції. Ухвалення такого рішення вимагатиме бізнес-планування й оцінки економічної ефективності передбачуваних вкладень. За умови позитивного вирішення – складання бюджету інвестицій і його співвідношення із рештою бюджетів.

*Горизонтальне узгодження.* На практиці великого значення набуває горизонтальна координація планових значень, тобто узгодження значень показників між окремими організаційними одиницями. У ході такої координації слід розглянути наявні взаємозв'язки і налагодити комунікацію між підрозділами.

Взаємозалежність між окремими видами витрат у збалансованій системі показників не може бути виявлена, оскільки ця система не заснована на будь-якій математичній логіці. Проте, вона може бути використана для уявлення взаємозв'язків, що існують між підрозділами організації, і сприятиме налагодженню між ними ефективної комунікації. Як правило, над реалізацією того або іншого стратегічного заходу працює кілька структурних підрозділів. Якщо всі організаційні підрозділи пов'яжуть свою мету, показники і заходи з цілями підприємства загалом, то за кожною метою верхнього рівня можна визначити набір цілей нижніх рівнів, показників і заходів. На цій підставі можливо здійснювати внутрішньофірмові наради з обговорення стратегії, причому з уникненням звичного функціоналізму. У зв'язку з цим ми досліджуємо „управління, орієнтоване на досягнення цілей”. Прозорість, яка виникає під час такої подачі інформації, сприяє ефективнішій комунікації, підсилює процесну орієнтованість роботи підприємства та сприяє ефективнішому бюджетуванню.

*Організаційна інтеграція.* Важливою передумовою успішної інтеграції стратегічного й оперативного планування є залучення співробітників до процесу розробки стратегії та обговорення стратегічних заходів. Розуміння стратегічних цілей є необхідним для того, щоб рішення, які приймаються в рамках оперативного планування, були орієнтовані на реалізацію стратегії.

Концепція збалансованої системи показників забезпечує таку можливість. Як правило, збалансовану систему показників розробляють менеджер, відповідальний за опрацювання стратегії, і співробітник підрозділу, компетентний у відповідній сфері (наприклад, керівник відділу збуту, менеджер з персоналу). Щоб не ускладнювати процес розробки стратегії, кількість співробітників, які беруть участь в процесі, є обмеженим.

У зв'язку з цим конкретизація стратегічних цілей є завданням, що делегується. Концепція BSC припускає, що структурні підрозділи отримують інформацію про свою участь у стратегії як системі проєкцій, цілей, показників, цільових значень і заходів. Логіка BSC також припускає, що у процесі складання систем цілей, показників і заходів для структурних підрозділів здійснюється їх постійна перевірка на відповідність цілям верхнього рівня. При цьому визначають зв'язок окремих цілей того чи іншого структурного підрозділу з цілями вищестоящего підрозділу. Такий докладний аналіз цілей структурних підрозділів сприятиме розподілу ресурсів згідно зі стратегічними вимогами.

*Скорочення планового календаря.* Завдяки впровадженню збалансованої системи показників можливе скорочення загальної тривалості процесу планування при одночасному підвищенні змістовності розроблених планів [6, с.39]. Основною причиною скорочення часу є інтенсифікація етапу конкретизації стратегії як складового елемента процесу стратегічного планування. На цьому етапі заздалегідь визначаються істотні цілі і ключові заходи. Завдяки цьому процес оперативного планування проходить без зайвих дискусій і уточнюючих питань.

На сьогодні більшість підприємств застосовують для оперативного планування метод зустрічних потоків. Його суть полягає у тому, що керівництво підприємства спочатку окреслило („зверху вниз”) найважливіші цілі (наприклад, рентабельність капіталу, зростання ринку тощо), на які повинні орієнтуватися підрозділи в зворотному процесі „знизу вверх”. Оперативне планування, що знаходиться у взаємозв’язку зі збалансованою системою показників, підсилює компонент „зверху вниз” у методі зустрічних потоків. Вивільнений час задіюється у сфері, стратегічно важливій із точки зору актуальної ситуації [6, с. 140].

При цьому слід розуміти, що побудова планів за схемою „зверху вниз” займає тривалий період, оскільки на всіх рівнях планування відбуваються інтенсивні дискусії та переговори. Крім того, до процесу планування включаються нефінансові показники, тому існує потреба в додатковому процесі планування за схемою „знизу вверх”. Якщо в процесі „зверху вниз” оперативного планування досягаються конкретні домовленості про цілі, то з’являється можливість суттєво впливати на управління персоналом.

Упровадження збалансованої системи показників зумовлює зміну календаря планування. При цьому відбувається зміщення активності у сфері стратегічного планування та процесу побудови BSC, а також скорочення витрат і зусиль у рамках оперативного планування. Звідси – процес планування стає коротшим. Крім того, зростає інтенсивність процесу планування, оскільки при використанні BSC його можна починати пізніше. Інтеграція збалансованої системи показників до системи планування діяльності підприємства є хорошим приводом для переосмислення процесу планування.

На підставі викладеного вище можна стверджувати, що збалансована система показників є своєрідним „мостом” між системою стратегічного планування і системою бюджетування. У ході побудови BSC на основі ключової інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище формуються основні цілі підприємства. Після цього визначаються значення найсуттєвіших показників на найближчий рік/роки. Ці ключові значення використовуються у системі оперативного планування. Після планування стратегічних заходів визначаються бюджети витрат.

Уся ця інформація є своєрідним „входом” для процесу „класичного” оперативного планування, яке концентрується на виконанні „базових” завдань. У рамках оперативного планування під час використання математичних моделей, обробки значень минулих періодів, аналізу даних конкурентів тощо, визначається розмір коштів, необхідних для виконання поточної діяльності. Заходи, що розробляються при побудові збалансованої системи показників, забезпечують зв’язок системи стратегічного планування із бюджетами окремих центрів відповідальності і підприємства загалом.

**Висновки.** Упровадження збалансованої системи показників дозволить покращити систему планування за визначеними аспектами.

*Чітка розстановка стратегічних акцентів.* Упровадження BSC дозволить сконцентрувати систему планування на обмеженій кількості критичних з точки зору успіху чинниках. Як уже зазначалося, BSC не є повноцінною моделлю роботи підприємств. У розробленій системі містяться вказівки на те, які стратегічні зміни необхідні підприємству для досягнення його стратегічних цілей.

*Досконаліша реалізація принципу „зверху вниз” при складанні планів.* У збалансованій системі показників цілі на найближчий рік формуються перед початком процесу планування. Оперативне планування, яке здійснюється у структурних підрозділах і реалізується за принципом „знизу вверх”, орієнтується на досягнення стратегічних цілей BSC, сформульованих за принципом „зверху вниз”.

*Концентрація системи планування на чинниках створення вартості.* Чинники створення вартості підприємства відбиваються у системі цілей і показників збалансованої системи показників. У ході каскадування BSC на рівень структурних підрозділів буде конкретизовано, як цілі верхнього рівня досягатимуться за рахунок цілей низових рівнів. Тим самим виявляється зрозумілість процесу досягнення цілей підприємства і спрямованість дій усіх структурних підрозділів на зростання вартості підприємства загалом.

*„Раннє розпізнавання” тенденцій розвитку за рахунок планування значень показників на середньотермінову перспективу.* Послідовне планування цільових значень показників на середньотермінову перспективу підвищує якість планів, що складаються, і можливості

прогнозування. На підставі періодичного моніторингу фактичних значень розроблених показників (щомісячно, щоквартально, раз на півріччя) з'являється можливість своєчасного розпізнавання відхилень. „Раннє розпізнавання” стає можливим не тільки завдяки частішому відстеженню значень фінансових показників, а й за рахунок моніторингу значень показників у перспективах „Клієнти” і „Потенціал”. Ці показники характеризують чинники, що є вагомими для успіху підприємства в майбутньому.

*Встановлення реалістичних цільових значень показників.* Фокусування BSC на ключових чинниках створення вартості підприємства дозволяє встановлювати реальні значення показників, що характеризують ступінь досягнення цілей. При цьому система цілей підприємства пов'язується із системою мотивації персоналу.

*Покращення процесу проведення планових нарад.* Планові наради на рівні керівництва підприємства та основних структурних підрозділів проводяться з урахуванням логіки BSC: розглядаються не лише вартісні, а й не вартісні планові показники.

*Інтеграція у систему внутрішньофірмової звітності.* Система внутрішньофірмової звітності (на різних рівнях управління) формується відповідно до єдиної логіки BSC. Пакет внутрішньофірмової звітності включає: схему „стратегічної карти” (систему стратегічних цілей і зв'язків між ними), цільові і фактичні значення показників, відхилення план/факт, а також коментарі до окремих цілей, заходів або змін, що відбулися (принцип „управління за відхиленнями”).

Підсумовуючи, зазначимо, що інтеграція збалансованої системи показників у систему планування дає можливість принципового переосмислення процесу планування. Збалансована система показників, інтегрована в єдину систему управління, може істотно покращити систему планування на підприємстві. Основна її роль при цьому полягає в передачі інформації із системи стратегічного планування до системи щорічного бюджетування. При використанні збалансованої системи показників процес оперативного планування спрямований на досягнення стратегічних цілей і не тяжіє до простого перенесення даних минулих періодів на майбутнє. З цієї причини опрацювання щодо формування і використання цієї концепції у системах управління українських підприємств мають велике значення на перспективу і заслуговують на увагу з боку науковців і практиків.

Зрозуміло, що в умовах української економіки механічне перенесення BSC не може дати очікуваного економічного ефекту. Для цього необхідно доповнити й удосконалити цей метод шляхом пристосування до національних особливостей, економічних умов та конкретних суб'єктів господарювання.

### Використана література

1. Kaplan R., Norton D. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System // Harvard Business Review. – 1996. – № 1. – P. 189 – 209.
2. Внедрение сбалансированной системы показателей / Horvath & Partners; Пер. с нем. 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 478 с.
3. Banker R. An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures // The Accounting Review. – 2000. – P. 65 – 92.
4. Lipe M. The Balanced Scorecard: Judgemental Effects of Common and Unique Performance Measures // The Accounting Review. – 2000. – P. 283 – 298.
5. Нивен П. Сбалансированная система показателей для государственных и неприбыльных организаций / Нивен П. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2005. – 336 с.
6. Horvath P., Kaufmann L. Balanced Scorecard – ein Werkzeug zur Umsetzung von Strategien // Harvard Business Manager. – 1998. – Vol. 20, № 5. – P. 39 – 48.
7. Kaplan R. S., Norton D. P. Putting the Balanced Scorecard to Work // Harvard Business Review. – 1993. – Vol. 71, № 5. – P. 134 – 147.
8. Каплан Р., Нортон Д. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Каплан Р., Нортон Д. – М.: Олимп-Бизнес, 2004. – 510 с.
9. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Каплан Р., Нортон Д. – М.: Олимп-Бизнес, 2005. – 512 с.